

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

"על הדבש ועל העוקץ" - סקירת החלטות מיסוי

חדשות בתחום מיסוי מקרקעין

פתח דבר

רבות דובר ונכתב לאחרונה בהקשרו של חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א - 2011 (להלן: "חוק הגדלת ההיצע"). באופן כללי חוק הגדלת ההיצע כולל ארבעה תיקונים עיקריים לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"): הגדלת התקרה הפטורה ממס רכישה לרוכשי דירת מגורים יחידה (1,350,000 ₪); הגדלת שיעורי מס הרכישה בחישוב לדירה שאינה יחידה (5%, 6%, 7%); פטור בתנאים מסוימים ממס שבח לשתי דירות מגורים מזכות, אשר ימכרו עד ליום 31 לדצמבר 2012 (או פטור חלקי לגבי דירות ששוויין יהא גבוה מ- 2,200,000 ₪); הפחתה בתנאים מסוימים של שיעור מס השבח הריאלי החל לגבי קרקעות, המיועדות לבניית דירות מגורים, באופן שיחול לגביהן מס שבח בשיעור קבוע של 20% ללא צורך ביישום חישוב ליניארי.

לצד חוק הגדלת ההיצע, פרסמה לאחרונה רשות המסים ארבע החלטות מיסוי בתחום מיסוי המקרקעין, בעלות חשיבות רוחבית בעיני מעבר למקרה הקונקרטי. במאמר מוסגר, נזכיר, כי פרסומן של החלטות המיסוי נועד להוסיף שקיפות וודאות להחלטות רשות המסים. אומנם, החלטות המיסוי,

המופיעות באתר רשות המסים, מנוסחות באופן תמציתי ואינן מכילות את כל העובדות והתנאים שחלו במקרה הספציפי. עם זאת, לדברי רשות המסים "יכול הציבור הרחב לצפות שרשות המיסים תנהג בסוגיות המתוארות באותו אופן שפורסם בתמציות החלטות מיסוי, בכפוף לקיום מערכת נסיבות דומה ובתנאים שנקבעו, כך שמוצגת למעשה עמדתה הרשמית של רשות המסים בסוגיות העקרוניות המתוארות."

ברשימה זו נתמקד וננתח אפוא את עמדת רשות המסים בארבע החלטות המיסוי, העוסקות בסוגיות של החלפת נכסים, מועד המכירה בעסקת הרשאה, פטור בעת מכירת דירת מגורים מזכה ותמ"א 38/2.

החלטת מיסוי: 5457/11

הנושא: הגדרת "מכירה" בהסכם הרשאה- החלטת מיסוי בהסכם.

רקע: עסקאות של התחדשות עירונית, כגון פינוי בינוי ועיבוי בינוי לרבות תמ"א 38, מחייבות לעיתים שיתוף פעולה בין הדיירים בבניין הרלוונטי כתנאי להצלחתן. מלבד אישור התוכנית ברוב של דיירי הבניין (בהתאם לסוג התוכנית ודרישות החוק הרלוונטי), נדרשים דיירי הבניין לסדרה ארוכה של פעולות הכרחיות לשם ביצוע העסקה וביניהן: בחירת היזם אשר ילווה את המיזם, הכנת תוכניות בינוי, התנהלות מול מוסדות התכנון, התקשרות עם

תמצית העובדות: חברת X (להלן: "היזם") מתעתדת להחתים את דיירי הבתים המפורטים בבקשה על כתב הרשאה. על פי כתב ההרשאה הדיירים ממנים בלעדית את היזם לפעול בשמם למימושו של פרויקט פינוי בינוי ובין היתר (1) ללוות ולבצע את הליך התכנון מול רשויות התכנון; (2) לנהל מו"מ עם קבלנים לצורך השגת תמורה מקסימאלית עבור הדיירים ו/או הכנה והוצאת מכרז; (3) לנהל מו"מ משפטי עם הקבלן המבצע וליווי ההתקשרות עימו עד לקבלת המפתח לדירה החלופית; (4) נקבע מנגנון לפיו בחירת הקבלן המבצע והעברת הזכויות אליו יותנה באישור של כל הדיירים בבנין ו/או רוב אחר של הדיירים בבנין אשר יהיה דרוש על פי כל דין; (5) נקבע במנגנון בחירת הקבלן תנאי סף נוספים שעל הקבלן לעמוד בהם.

הבקשה: חתימת הדיירים על כתב ההרשאה אינה מהווה מכירה כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין.

החלטת המיסוי ותנאיה: רשות המיסים נעתרה לבקשה וקבעה, כי מאחר ובחתימה על הסכם ההרשאה הדיירים אינם מתפרקים מכוחם להחליט על ביצוע המכירה לקבלן, החתימה אינה מהווה "מכירה" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין. החלטת המיסוי ייחסה חשיבות רבה לעובדה, כי כאמור, כי כל הדיירים או רוב אחר שיהיה דרוש על פי כל דין צריכים לאשר את הצעת הקבלן. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

מסקנות ורשמים: הפועל היוצא מן החלטת המיסוי הינו, כי מכירת הזכויות של הדיירים תהא רק בעת

קבלן מבצע וניהול מו"מ עם כל הגורמים הרלוונטיים לגבי ההטבות שיקבלו במסגרת העסקה. לשם פישוט ההליך, יזמים רבים נוהגים להחתים את דיירי הבניין על יפוי כוח/ כתב הרשאה, המאפשר ליזם לקדם את פרויקט ההתחדשות העירונית בשם הדיירים.

הגדרת מכירה בחוק מיסוי נוקטת בלשון רחבה הכוללת בין היתר את החלופות הבאות: (1) **הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;** (2) **הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;** (3) **הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות להורות כאמור או ויתור עליה".** נוסף על כך, סעיף 52 לחוק מיסוי מקרקעין רואה בייפוי כוח כמכירה חייבת במס, אלא אם כן מתקיימים תנאי הסעיף וביניהם, כי מדובר בייפוי כוח שאינו בלתי חוזר, או שייפוי הכוח ניתן לתקופה שאינה עולה על ששה חודשים.

על רקע האמור, עולה השאלה, האם כתב ההרשאה הניתן ליזמים בפרויקטים של התחדשות עירונית מהווה מכירה לצרכי חוק מיסוי מקרקעין, המחייבת ככלל את הדיירים במס שבח (בכפוף לפטורים הקיימים בחוק) ואת היזם במס רכישה (ובמס שבח בעת התקשרותו של הקבלן המבצע). בסוגיה זו עסקה החלטת מיסוי 5457/11.

"תמ"א 38/2", במסגרתו הותרה, בכפוף לקיומם של תנאים מסוימים, האפשרות להרוס מבנה קיים, אשר נדרש בו חיזוק בפני רעידת אדמה ולהקים תחתיו מבנה חדש. כלומר, תמ"א 38/2 מאפשרת קבלת זכויות בניה על פי תמ"א 38 גם בעת הריסת המבנה והקמתו מחדש, ולא רק בעת חיזוקו, מתוך הגיון ברור, שעדיפה הקמת מבנה חדש על פני חיזוקו של מבנה ישן. הקמתו של מבנה חדש יכולה גם לפתור בעיות של חנייה וכיו"ב.

מיום אישורה בכנסת של תמ"א 38/2 (4.2.2010) עלתה השאלה, האם הטבות המס המעוגנות בפרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין (סעיפים 49-49לג) לחוק מיסוי מקרקעין) לעניין ביצוע תמ"א 38, יחולו גם בהקשר לתמ"א 38/2. עמדתה של רשות המסים בסוגיה פורסמה לראשונה בהחלטת מיסוי 5887/11.

תמצית העובדות: בכוונת דיירים של בית משותף להתקשר עם יזם בהסכם בהתאם להוראות תמ"א 38/2. ע"פ ההסכם המתגבש, הבית המשותף שבו X דירות ייהרס ותחתיו ייבנה בית חדש ובו Y דירות, כך שזכויות הבנייה העודפות, הן על פי תמ"א 38 והן על פי תוכניות אחרות החלות על הבית, יימכרו ליזם ובתמורה כל דייר יקבל דירה בבית החדש.

הבקשה: לקבוע, כי הוראות פרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין יחולו על ההסכם המתגבש.

החלטת המיסוי ותנאיה: רשות המסים דחתה את הבקשה, היות ולטענתה מדובר בהריסה של הבניין הקיים ובניית בניין חדש לחלוטין ולא במתן שירותי חיזוק כנדרש בחוק מיסוי מקרקעין.

התקשרות הדיירים עם הקבלן המבצע. רשות המסים מאותתת בכך, שבעסקאות פינוי בינוי ואולי אף בעסקאות תמ"א 38, בהן זכות הבחירה בזהות הקבלן נותרת בידי הדיירים, אזי ההתקשרות בין הדיירים לבין היזם (הגורם המארגן), אינה נחשבת כשלעצמה כמכירה לצרכי מיסוי מקרקעין.

נדמה שבכך מאמצת רשות המסים את העקרונות, אשר הותוו בפסיקת בית המשפט העליון בין היתר בעניין **מפלסים** (ע"א 4071/02) ובעניין **עמוס גולן** (ע"א 5332/08), אשר עסקו בסוגית המיסוי של הרחבות במושבים לאור החלטה 737 של מינהל מקרקעי ישראל. בהתאם לעקרונות אלו יש לבחון בידי מי זכות הבחירה בקבלן המבצע והאם זכות זו הועברה במסגרת היחסים החוזיים לידי היזם. החלטת מיסוי זו עולה גם בקנה אחד עם הפסיקה ביחס לחיובו במס רכישה של "הגורם המארגן" בקבוצות רכישה בהתאם למבחן הסיכויים-הסיכונים ומבחן השליטה (ראו למשל ו"ע 1262/02, דוח הועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה ורשומון מס מס' 9).

החלטת מיסוי 5887/11

הנושא: תמ"א 38 שינוי מספר 2 - החלטת מיסוי שלא בהסכם.

הרקע: כידוע, תמ"א 38 מאפשרת לוועדה המקומית בכל מרחב תכנוני להתיר במבנים המתאימים ובכפוף לחיזוקם ולשיפור עמידותם בפני רעידות אדמה, קבלת זכויות לתוספות בנייה. לפני למעלה משנה אושר השינוי השני לתמ"א 38 (להלן:

ינתן פטור ממס שבח לכל דייר המוכר את דירתו במסגרת תמ"א 38/2 וזאת עד לסכום של 1,702,000 ₪ (סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין), כאשר בחישוב התמורה בגין מכירת הדירה יתווסף שווי הקרקע המתייחס לזכויות הבנייה (סעיף 49א(ב) והלכת יוניזאדה). יחד עם זאת, יישום המלצה זו מותנה בכך שהדיירים בבניין יסכימו לעשות שימוש בפטור מכוח סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין. מובן, כי השימוש בפטור גם מותנה בזכאות של כל דייר ודייר לקבלת הפטור. ברי, כי הפטור לא יחול כאשר במסגרת הבניין קיימים מבנים שאינם מהווים דירת מגורים מזכה, כגון חנויות, משרדים וכיו"ב. שאלה נוספת הינה, האם הטבות המס במסגרת חוק הגדלת ההיצע בקשר לפטור ממס שבח יחולו בעניינה של תמ"א 38/2.

קיימת תחושה, כי רשות המסים בחרה להיצמד יתר על המידה ללשון הכתובה של החוק ולא נתנה משקל מספיק לתכלית החקיקה ולצורך הדחוף בקידום תמ"א 38 לרבות תמ"א 38/2, לשם חיזוק מבנים לקראת רעידת אדמה אפשרית. התחלה טובה לפרשנות אחרת, המאפשרת דחיית מס שבח לדיירים בעת הריסת הבניין מצויה בהגדרת "תוכנית החיזוק" בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, המגדירה את "תוכנית החיזוק" לעניין קבלת הטבות המס כ - "תכנית מיתאר ארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38), כפי שתהיה בתוקף מעת לעת" (הדגש אינו במקור - מ.ע). לאור עמדתה של רשות המסים, נראה, כי נדרשת התערבותו המיידית של המחוקק להסדרת

כפתרון חלופי מוסיפה ומציינת רשות המסים, כי ההתקשרות נשוא הבקשה מהווה במהותה הסכם קומבינציה, ולכן ניתן לנצל את הוראות פרק חמישי 1 לחוק. כלומר, ניתן לבקש פטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים מזכה לפי אחת מעילות הפטור שבפרק בשילוב עם הוראות סעיף 49 וסעיף 49א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין והלכת יוניזאדה (ע"א 595/82). במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

מסקנות ורשמים: רשות המסים דחתה, אם כן, את האפשרות שהטבות המס הקיימות בחוק מיסוי מקרקעין לעניין תמ"א 38 יחולו בשינויים המחויבים גם לגבי תמ"א 38/2. הטעם לכך לשיטתה הינו שהריסת בניין והקמת בניין חדש אינו נכלל במסגרת הגדרת "שירותי בנייה לפי תוכנית חיזוק", כהגדרתם בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין. המשמעות הינה, כי הדיירים יחובו במס שבח בעת מכירת דירותיהם במסגרת תמ"א 38/2. יתרה מזאת, היות והיזם נושא על פי רוב בחבויות המס של הדיירים בבניין, מדובר על ייקור משמעותי של עלויות הפרויקט מצידו של היזם. כמו כן, קיימת להחלטה זו נפקות גם במישור מס ערך מוסף. דהיינו, שירותי הבנייה, הניתנים לדיירים בבניין במסגרת יישום תמ"א 38/2, לא יהיו פטורים ממס ערך מוסף (וראו לעניין זה סעיף 31ב(א) לחוק מס ערך, התשל"ו-1975).

רשות המסים מציעה ליישם על המכירה במסגרת תמ"א 38/2 את העקרונות שהותוו בחוק מיסוי מקרקעין ובפסיקה לעניין מיסוי עסקאות קומבינציה (וראו גם הוראת ביצוע מס שבח 23/98). משמע,

לחוק מיסוי מקרקעין. עמדה זו הוצגה על ידי רשות המסים בעניין **לודמילה מאיר** (ע"א 9368/07) והתקבלה על ידי ועדת הערר בעניין **פרופסור יובל אהרון** (ו"ע 9007/08) ובעניין **מסטי** (ו"ע 1369/03). כפי שנראה להלן, נראה, כי רשות המסים הגמישה במעט את עמדתה בהחלטת המיסוי 4547/11.

תמצית העובדות: בבעלותם המשותפת של הזוג X (להלן: "בני הזוג") הייתה דירה בירושלים שנרכשה על ידם בשנת 1995 (להלן: "דירה 1"), וכן דירה נוספת בבעלות הבעל שנתקבלה על ידו בירושלה בחודש 4/2007 וחלקו בה היה 20% (להלן: "שבריר דירת הירושלה"). בחודש יוני 2007 מכרו בני הזוג את דירה 1 בפטור ממס לפי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין. בחודש יולי 2007 רכשו בני הזוג דירת מגורים בירושלים (להלן: "דירה 2"). בחודש דצמבר 2008 מכר אבי המשפחה את שבריר דירת הירושלה בפטור ממס לפי סעיף 49ב(5) לחוק. בארבע השנים האחרונות ועד למועד הפנייה לרשות המסים לא היו למי מבני הזוג או לילדיהם עד גיל 18 דירות מגורים נוספות מעבר למתואר לעיל.

הבקשה: מכירת דירה 2 תהיה פטורה לפי הוראות סעיף 49ב(2) לחוק, על אף העובדה שבארבע השנים האחרונות היו בידי אב המשפחה בנוסף לדירת המגורים גם שבריר (20%) בדירת הירושלה, ובמועד המכירה של הדירה נשוא הפנייה אין עוד בידי שבריר זה.

דחיית מס השבח בעת יישום תמ"א 38/2. ניתן אולי לסווגה במסגרת פרק 5(4) לחוק מיסוי מקרקעין, העוסק ב"פינוי- בינוי".

החלטת מיסוי: 4547/11

הנושא: דירת מגורים יחידה לצורך קבלת פטור לפי סעיף 49ב(2) - החלטת מיסוי בהסכם

רקע: לצד החבות במס שבח בעת מכירה של זכות במקרקעין מחיל חוק מיסוי מקרקעין שורה ארוכה של פטורים בהקשר של דירת מגורים מזכה (וראו בין היתר את הדיון מעלה בהקשר של חוק הגדלת הפיצע). סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין מקנה פטור ממס שבח בעת מכירה של דירת מגורים יחידה אם "המוכר לא מכר, במשך שמונה עשרה החודשים שקדמו למכירה האמורה, דירת מגורים אחרת כאמור, בפטור ממס לפי פסקה זו, ובארבע השנים שקדמו למכירה לא הייתה לו בעת ובעונה אחת יותר מדירת מגורים אחת כאמור". סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי יראו את הדירה הנמכרת כדירת מגורים יחידה בישראל של המוכר "גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת דירת מגורים...[ש]"חלקו של המוכר בבעלותה הוא פחות מ- 25%".

כלומר, לשון סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין נוקטת בלשון הווה ולא עבר ("גם אם יש לו"). הרי כי כן, ניתן להסיק לכאורה, כי אם בבעלות המוכר הייתה דירת מגורים בשיעור פחות מ- 25% והיא נמכרה במהלך 4 השנים הקודמות למכירת הדירה הנמכרת, לא יחול הפטור מכוח סעיף 49ב(2)

מיסוי מקרקעין), לא יגרעו גם בפטור מכוח דירת מגורים יחידה (סעיף 49(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין), אם בעת מכירת דירת השבריר נוצל הפטור מכוחם. מכל מקום, נדמה, כי טרם נאמרה המילה האחרונה ובית המשפט העליון עוד יידרש לדון בסוגיה (וראו לעניין זה ע"א 9368/07).

החלטת מיסוי: 6966/11

הנושא: החלטת הוראת ביצוע מספר 20/97 - החלפת רכישת דירה חדשה לפני גמר בנייתה גם על נכסים שאינם דירות מגורים - החלטת מיסוי בהסכם.

רקע: לעיתים רוכש דירה מקבלן יכול לשנות את דעתו בזמן בנייתה או אף לפני תחילת הבנייה ומגיע להסכמה עם הקבלן, כי יחליף את הדירה שרכש בדירה אחרת באותו הבניין/פרויקט. הוראת ביצוע מספר 20/97 של רשות המסים והתוספת לה מאפשרות בתנאים מסוימים לבצע את ההחלפה של הדירות, מבלי שהחלפה זו תיחשב לאירוע מס ברמת הרוכש וברמת הקבלן. מס הרכישה ששולם עבור הדירה הראשונה נזקף לרוכש בעת רכישת הדירה האחרת. החלטת מיסוי 6966/11 דנה בשאלה, האם ניתן להרחיב את הוראת הביצוע גם לגבי נכסים מסחריים, לרבות "דירות נופש" אשר אינן בגדר דירות מגורים לצרכי מס רכישה (ראו הוראת ביצוע מס' 5/2010).

תמצית העובדות: חברת X (להלן: "החברה") התקשרה בתחילת שנת 2006 עם קבלן בהסכם לרכישת זכויות בדירת נופש בבניין שבנייתו טרם

החלטת המיסוי ותנאיה: בהחלטת המיסוי הביעה רשות המסים את עמדתה לפיה אם לתא המשפחתי יש במהלך 4 השנים האחרונות דירת מגורים אחת ושבריר בדירה נוספת (קרי חלק הקטן מ-25%), אשר נמכר לפני מכירת דירת המגורים, אזי דירת המגורים תחשב כדירת מגורים יחידה לעניין סעיף 49(ב)(2) לחוק, בכפוף לאחד מן התנאים הבאים: (1) במכירת השבריר בדירה הנוספת נוצל פטור "שאינו בא במניין הפטורים (סעיף 49(ב)(5) לחוק מיסוי מקרקעין, או שהועבר בדרך של מתנה בין הורה לילד בפטור לפי סעיף 62"); (2) אותו שבריר נמכר בחיוב במס. לאור האמור לעיל, נקבע, כי דירה 2 תחשב לדירת מגורים יחידה לצורך הוראות סעיף 49(ב)(2) לחוק. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

מסקנות ורשמים: עיננו הרואות, אפוא, כי רשות המסים מבהירה, כי שימוש בפטור מכוח ירושה 49(ב)(5) לחוק מיסוי מקרקעין), או מכוח מתנה בין הורה לילד (סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין) בעת מכירתה של דירה המוחזקת בשיעור של פחות מ-25%, איננה מאיינת את זכותו של המוכר למכור את דירתו האחרת בפטור מכוח סעיף 49(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין. למרות, שיש לברך על הבהרה זו, טוב הייתה עושה רשות המסים אילו הייתה מוסיפה ומבהירה, כי כל העברות, המנויות בסעיף 49(ב)(1)-(א)-(ד) לחוק מיסוי מקרקעין (מתנה פטורה לבן זוג, העברה ללא תמורה למוסד ציבורי ועוד) ואשר אינן פוגעות בפטור החל בעת מכירה של דירת מגורים מזכה כל ארבע שנים (סעיף 49(ב)(1) לחוק

החלטת מיסוי 6966/11) נקטה רשות המסים בפרשנות תכליתית ובגישה קונסטרוקטיבית, הרואה לנכון שלא להכביד את נטל המס על פעולות עסקיות מקובלות. יש לברך על כך. בהחלטת המיסוי לעניין הפטור בסעיף 49(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (החלטת מיסוי 4547/11), הבהירה רשות המסים, כי יתכנו העברות של מכירת זכויות במקרקעין, אשר גם לדידה לא יגרעו בפטור הניתן מכוח הסעיף. הבעתי את דעתי, כי מדובר בהחלטת מיסוי בלתי ממצה ויש צורך בקבלת הבהרות נוספות. החלטת המיסוי בעניין תמ"א 38/2 (החלטת מיסוי 5887/11), ממצה באופן עקרוני את עמדתה של רשות המסים לעניין חבויות המס הנגזרות מתמ"א 38/2. ציינו, כי עמדה זו אינה עולה בקנה אחד עם רצונו של המחוקק לעודד את ביצוע התמ"א ונראה, כי נדרשת התערבותו של המחוקק בסוגיה.

חשוב לזכור, כי קבלת החלטת מיסוי שלילית אינה מהווה בהכרח את "סוף הסיפור" עבור המבקש. כך גם מצבו של המבקש לנקוט בפוזיציה מיסויית, המנוגדת להחלטת מיסוי מסוימת. בשני המקרים יכולים המבקשים להמשיך ולהחזיק בפוזיציה המיסויית (בגיבוי של חוות דעת משפטית), תוך הפנמה, כי קיימת אפשרות סבירה לניהול הליך שומתי (ואולי אף שיפוטי) כנגד רשות המסים. מאידך גיסא, החלטת מיסוי שניתנה לנישום פלוני אינה מבטיחה בהכרח, כי רשות המסים תישם את עקרונות החלטת המיסוי גם במקרה של נישום אלמוני. הדבר תלוי במידת הזהות הקיימת בין

החלה (רכישה "על הנייר"). היתר בניה להקמתו של הבניין ניתן רק בסוף שנת 2010. החברה חפצה להחליף את דירת הנופש שרכשה בדירה אחרת באותו בניין בקומה גבוהה יותר. בגין החלפת הדירה דורש הקבלן תוספת תשלום המהווה תוספת בשיעור של כ-10%.

הבקשה: החלטת הוראת ביצוע מס שבח מס' 20/97 והתוספת גם על נכסים אחרים שאינם דירות מגורים.

החלטת המיסוי ותנאיה: רשות המסים נעתרה לבקשה וקבעה, כי הוראת ביצוע מס' 20/97 תחול באופן עקרוני גם על החלפת נכסים אחרים בבנייה הנרכשים מקבלן, כגון, חנויות, משרדים ודירות נופש. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

מסקנות ורשמים: החלפת נכסים הנבנים בידי אותו קבלן לא תסווג ככלל על ידי רשות המסים כאירוע מס, גם כאשר מדובר בנכסים אשר אינם מוגדרים כ"דירת מגורים" לצרכי חוק מיסוי מקרקעין ובפרט לצרכי מס רכישה. ברי, כי יישום הוראת הביצוע בקשר עם נכסים אלו מחייב עמידה בהוראות ובתנאים הפרטניים שבהוראת הביצוע.

סיכום:

ארבע החלטת המיסוי, אשר נסקרו ברשומון המס מבהירות את עמדתה של רשות המסים ביחס לסוגיות עקרוניות בעסקאות מקרקעין. דומה, כי בעניין כתב ההרשאה ליזם (החלטת מיסוי 5457/11) ובעניין החלפת נכסים הנרכשים מקבלן)

המקרים ובתנאים הנוספים שנכללו בהחלטת המיסוי ולא פורסמו. על מנת לקבל וודאות במקרה הספציפי, ניתן לפנות בטרם עת לרשות המסים ולבקש לשמוע את עמדתה ביחס ליישום החלטת המיסוי שניתנה לפלוני, בנסיבות המקרה הספציפי.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.